



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAFAEL ARAUJO ALMEIDA VIEIRA DE REZENDE

**A ATUAL SISTEMÁTICA DO ICMS COM O ADVENTO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87/15: REFLEXOS NO ESTADO DA PARAÍBA**

**JOÃO PESSOA
2019**

RAFAEL ARAUJO ALMEIDA VIEIRA DE REZENDE

**A ATUAL SISTEMÁTICA DO ICMS COM O ADVENTO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87/15: REFLEXOS NO ESTADO DA PARAÍBA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa Santos

**JOÃO PESSOA
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

R467a Rezende, Rafael Araujo Almeida Vieira de.

A ATUAL SISTEMÁTICA DO ICMS COM O ADVENTO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87/15: REFLEXOS NO ESTADO DA PARAÍBA /
Rafael Araujo Almeida Vieira de Rezende. - João Pessoa,
2019.

61f. : il.

Orientação: Mateus Alexandre dos Santos.

Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Comércio Eletrônico. 2. EC 87/15. 3. ICMS. I. dos
Santos, Mateus Alexandre. II. Título.


UFPB/BC


RAFAEL ARAUJO ALMEIDA VIEIRA DE REZENDE

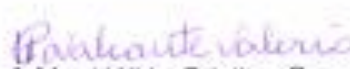
**A ATUAL SISTEMÁTICA DO ICMS COM O ADVENTO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87/15: REFLEXOS NO ESTADO DA PARAÍBA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA


Presidente: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa Santos (Orientador)
Instituição: UFPB


Membro: Prof. Dr. Robério Dantas de França
Instituição: UFPB


Membro: Prof. Me. Hêlda Cristina Cavalcante Valério
Instituição: UFPB

João Pessoa, 03 de MAIO de 2019

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade abordar a atual sistemática de cobrança do ICMS trazida pela Emenda Constitucional nº 87/2015 no que se refere às operações interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto, bem como destacar os impactos para o Estado da Paraíba. Para tanto, parte-se de uma análise histórica sobre o ICMS, examinam-se as mudanças relevantes do comércio brasileiro, com destaque ao desenvolvimento do comércio eletrônico (*e-commerce*) e as disputas fiscais entre os Estados. Na sequência, estabelece-se um estudo sobre a EC 87/15 e seus aspectos mais relevantes. Por fim, destacam-se os resultados positivos da arrecadação tributária no Estado da Paraíba com a entrada em vigor da referida Emenda.

Palavras-chave: Comércio Eletrônico. Emenda Constitucional 87/15. ICMS

ABSTRACT

The purpose of this paper is to address the current ICMS collection system introduced by Constitutional Amendment nº 87/2015 regarding interstate operations for non-taxpayer final consumers, as well as to highlight the impacts for the State of Paraíba. In order to do so, it is based on a historical analysis on ICMS, examining the relevant changes in Brazilian trade, with emphasis on the development of e-commerce and tax disputes between States. Following is a study on EC 87/15 and its most relevant aspects. Finally, the positive results of the tax collection in the State of Paraíba stand out with the entry into force of said Amendment.

Keywords: E-commerce. Constitutional Amendment 87/15. ICMS

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Evolução do faturamento no e-commerce	25
Figura 2 – Evolução dos e-consumidores	25
Figura 3 – Localização das empresas de e-commerce	26
Figura 4 – Evolução Mensal do ICMS na PB (2013 a 2018)	49
Figura 5 – Evolução ICMS-DIFAL/PB EC 87/15 (2016 a 2018)	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Arrecadação do ICMS no Brasil	45
Quadro 2 – Arrecadação de ICMS no Nordeste.....	47
Quadro 3 – Arrecadação de ICMS na Paraíba (exercícios 2013 a 2018)	48
Quadro 4 – ICMS DIFAL EC 87/15 na Paraíba	50
Quadro 5 - Participação DIFAL EC 87/15 na Arrecadação ICMS/PB.....	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BSB	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CF	Constituição Federal
CNAE	Classificação Nacional de Atividade Econômica
CNC	Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DANFE	Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
DAR	Documento de Arrecadação Estadual
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
EC	Emenda Constitucional
FCP	Fundo de Combate à Pobreza
FUNCEP	Fundo de Combate à Pobreza
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços
LC	Lei Complementar
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
RE	Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	12
2.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	12
2.2	RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	17
2.2.1	Hipótese de Incidência e Fato Gerador	17
2.2.2	Sujeito Ativo e Sujeito Passivo	18
2.2.3	Base de Cálculo e Alíquotas	19
3	ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO	23
3.1	<i>E-COMMERCE</i>	23
3.2	GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	26
3.3	PROTOCOLO ICMS 21/11	28
4	EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15	34
4.1	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	34
4.2	REGRA DE TRANSIÇÃO	37
4.3	CONVÊNIO ICMS 93/15.....	39
5	METODOLOGIA	43
6	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	45
6.1	ARRECADAÇÃO DO ICMS POR REGIÃO GEOGRÁFICA	45
6.2	ARRECADAÇÃO DO ICMS NA REGIÃO NORDESTE	46
6.3	ESTUDO SOBRE OS IMPACTOS DA EC 87/15 NA PARAÍBA	47
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
	REFERÊNCIAS.....	55
	ANEXO A: EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15	58

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução da tecnologia e as facilidades do mundo virtual, muitos consumidores vêm adotando a prática de adquirir mercadorias e serviços por meio da rede mundial de computadores. Iniciou-se, assim, um novo tipo de circulação de mercadorias, o comércio eletrônico, altamente difundido nos dias atuais.

O desenvolvimento acentuado dessa nova modalidade, observado nos últimos anos, provocou questionamentos, principalmente dos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, acerca da adequação do regramento constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) à nova realidade econômica. Isso porque, originalmente, a Constituição Federal de 1988 adotou o critério da origem para definir o sujeito ativo do ICMS incidente sobre as operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Sob tal arcabouço, o artigo 155, VII da Carta Magna determinava a aplicação da alíquota interna quando, em tais operações, o destinatário não fosse seu contribuinte. Desse modo, o imposto pertencia integralmente no Estado de origem, nada cabendo ao Estado de destino.

O fato é que, para a manutenção do crescimento do comércio eletrônico, exigia-se uma nova e adequada estrutura de tributação para o ICMS, que se encontrava em descompasso com a dinâmica dessas transações, visto o desequilíbrio cada vez crescente na arrecadação do referido imposto entre os Estados-membros da Federação.

Assim, para combater esta situação e terem acesso a parte do ICMS referente a esta operação, foi promulgada em 16 de abril de 2015 a Emenda Constitucional nº 87, que alterou o artigo constitucional supramencionado, dispondo que caberá ao Estado destinatário, seja o consumidor final contribuinte ou não do ICMS, a diferença entre sua alíquota interna e a interestadual.

A EC 87/15 surgiu após declarada a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/11 pelo Supremo Tribunal Federal - STF, tendo em vista que as alterações necessárias no plano de ICMS deveriam advir de uma emenda à Constituição. Logo, a presente Emenda Constitucional nasceu como uma tentativa de apaziguar a guerra fiscal entre os Estados-membros produtores e consumidores.

O tema proposto para o presente trabalho diz respeito à atual sistemática do ICMS com o advento da Emenda Constitucional 87/15. Nesse sentido, surge a seguinte questão a ser enfrentada: quais foram os impactos trazidos pela EC 87/15 para os Estados, em particular no âmbito tributário do Estado da Paraíba?

O trabalho ora proposto tem como objetivo geral identificar os impactos decorrentes das alterações promovidas pela EC 87/15 nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra Unidade da Federação.

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) descrever a sistemática de cobrança do ICMS anterior à EC 87/15 e as razões que culminaram a sua criação;
- b) caracterizar a relevância e o crescimento do comércio eletrônico no cenário socioeconômico nacional;
- c) destacar as principais alterações decorrentes da Emenda Constitucional 87/15 e do Convênio 93/15;
- d) elaborar estudo do comportamento da arrecadação do ICMS no Estado da Paraíba após o início da vigência da EC 87/15, no que se refere especificamente ao comércio interestadual não-presencial.

O presente estudo justifica-se pelo fato de o tema apresentado estar inteiramente envolvido na atualidade. Com o forte crescimento do comércio eletrônico (*e-commerce*), os Estados destinatários, de forma gradativa, começaram a perder receitas significativas de ICMS, visto que o imposto devido nessa operação permanecia em sua totalidade no Estado de origem, acarretando, por essa razão, distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas.

Nesse sentido, foi promulgada a EC 87/15 com o intuito de minimizar a Guerra Fiscal entre os Estados-Membros, uma vez que disciplina novo mecanismo de recolhimento do ICMS nas vendas destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outro Estado.

Para melhor compreensão do tema abordado, o trabalho apresenta a seguinte estrutura: no primeiro capítulo, serão desenvolvidas as principais diretrizes acerca do ICMS, explicitando-se os princípios norteadores, a legislação correlata,

assim como a relação jurídico-tributária. Tem-se como base o método histórico, com o objetivo de elucidar a origem do ICMS e suas alterações ao longo do tempo.

Estudar-se-á, no segundo capítulo, a evolução do comércio eletrônico no Brasil e sua relevância no cenário atual e, conseqüentemente, a intensificação da guerra fiscal entre os entes federativos. Também será realizado levantamento sobre a legislação anterior à Emenda Constitucional 87/15, com destaque para o Protocolo 21/11, descrevendo a forma de recolhimento do ICMS vigente até 2015 e as etapas prévias que culminaram com a promulgação da Emenda em questão.

O terceiro capítulo irá tratar sobre a nova sistemática de cobrança do ICMS delineada pela EC 87/15 e os seus reflexos. Para tanto, será abordada a questão da regra de transição referente à partilha do ICMS e também considerações acerca do Convênio 93/15.

A seguir, o quarto capítulo irá discorrer sobre a metodologia empregada no presente trabalho. Já o quinto capítulo, apresentará os resultados da arrecadação de ICMS por região brasileira, com destaque logo em seguida para a participação de cada Estado que compõe a Região Nordeste, finalizando com o estudo sobre os impactos da EC 87/15 no Estado da Paraíba. Ademais, utilizar-se-á o método científico comparativo referente aos dados relativos à arrecadação de ICMS do Estado da Paraíba, na qual será possível interpretar o seu comportamento antes e após a entrada em vigor do referido dispositivo constitucional. Por fim, o último capítulo apresenta as considerações finais a respeito do tema abordado.

Espera-se, por meio do presente trabalho, contribuir para o esclarecimento das mudanças trazidas pela Emenda Constitucional 87/15, que, ao alterar os incisos VII e VIII, do § 2º do artigo 155, da CF/88, permitiu a cobrança de ICMS, por meio de diferencial de alíquota, pelos Estados consumidores, efetivando-se, portanto, maior equilíbrio fiscal.

2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Neste capítulo, serão desenvolvidas as principais noções acerca do ICMS, explicitando-se os princípios norteadores, a legislação correlata, assim como a relação jurídico-tributária.

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem sua fundamentação no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em breve histórico, o imposto, denominado inicialmente como sobre Vendas Mercantis (IVM), foi criado em 1922, através da Lei nº 4.625, de competência da União, com incidência sobre as operações de vendas dos comerciantes da época.

A Constituição Federal de 1934 alargou referido imposto para as Vendas e Consignações (IVC), de caráter plurifásico e cumulativo, e transferiu sua competência para os Estados, responsáveis pela sua implementação, tendo sido mantido pelas Constituições posteriores.

Pode-se dizer que um imposto é cumulativo quando incide em todas as etapas intermediárias dos processos de produção e/ou comercialização de determinada mercadoria, inclusive sobre o próprio imposto anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, conseqüentemente, na formação de seu preço de venda.

Com a Reforma Tributária prevista na Emenda Constitucional nº 18/65, houve a substituição do IVC pelo ICM, que passou a incidir apenas sobre a circulação de mercadorias. Com o advento da Carta Magna de 1988, foram acrescidos ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Por essa razão, o acréscimo da letra “S” à sigla, de forma que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS.

Sobre o assunto, leciona Hugo de Brito Machado (2017, p. 371):

Já na vigência da Constituição anterior, o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre a operações relativas à circulação de mercadorias/ICM, era de competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era do que o antigo imposto sobre vendas e consignações/IVC, de competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda 18/65, quando se tornou não-cumulativo. Na Constituição de 1988, ele está entre os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal e teve seu âmbito ampliado, passando a abranger também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto, a sigla ICM foi substituída por ICMS.

Em linhas gerais, é o tributo de maior expressão econômica na arrecadação do país e o mais contemplado com regras constitucionais. É classificado pela doutrina predominante como imposto sobre consumo, fiscal (função arrecadatória), indireto (o contribuinte de direito repassa o valor do tributo pago ao consumidor - o contribuinte de fato), real (estabelecido em função da matéria tributada, pouco importando a pessoa do sujeito passivo), não progressivo (alíquota não varia em razão do valor da base de cálculo) e plurifásico (incide sobre todas as etapas de circulação de riqueza).

O imposto é regido pelo princípio da não-cumulatividade, ou seja, compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Referido princípio está previsto na CF/88, no art. 155, § 2º, abaixo transcrito:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Impede-se, portanto, a tributação sob “efeito cascata”, o que ocorreria caso o imposto fosse cumulativo, como o antigo IVC, e a cada operação interestadual o contribuinte fosse obrigado a pagar novamente o tributo.

Essa nova forma de tributação na qual o contribuinte poderia compensar o imposto anteriormente pago pela mercadoria, gerou maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte recolhesse efetivamente apenas o tributo sobre o seu valor agregado, ou seja, sobre seu lucro bruto.

José Eduardo Soares de Melo (2017, p. 238) se posiciona acerca da importância do princípio da não cumulatividade:

A não cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicação, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isso oneraria o custo de vida da população e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Com isso, o ICMS, por ser regido pelo regime não-cumulativo, podem-se aproveitar os créditos por entradas para abater débitos de saídas. Existem casos que o aproveitamento não é aceito, como na compra de materiais para uso e consumo e a energia elétrica.

A jurisprudência do STF possui importantes decisões que delineiam a sistemática da não-cumulatividade, conforme a seguir enumerados:

- a) Não há ofensa ao princípio da não cumulatividade na hipótese de a legislação estadual não consentir com a compensação de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do contribuinte (STF, 1ª T., AI-AgR-ED 487.396/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 18.10.2005, DJ 18.11.2005, p. 9);
- b) Não obstante o entendimento relatado na letra b acima, no julgamento do RE 174.478, realizado em 17.03.2005 (Informativo STF 380), o Plenário do STF entendeu não ofender o princípio da não cumulatividade a exigência de estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, têm a saída tributada com base de cálculo ou alíquota inferior (STF, 1ª T., AI 496.589/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.05.2007, DJ 23.09.2005)

Também poderá o ICMS ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. De acordo com esse princípio, disposto no art. 155, § 2º, III, da CF/88, as alíquotas deverão ser menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais.

Sobre o assunto, Carrazza (2015) afirma que a seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou

serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa da sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular.

O princípio da seletividade, portanto, exprime o caráter extrafiscal do ICMS, visto que a tributação seletiva objetiva promover a justiça fiscal, ao demonstrar a preocupação do Estado em garantir a dignidade de toda a sociedade.

Nesse sentido, Harada (2017, p. 46) disciplina que:

A seletividade do imposto, a nosso ver, serve como instrumento da extrafiscalidade no sentido de favorecer o consumo de mercadorias consideradas essenciais e procurar desestimular o consumo das mercadorias não essenciais ou supérfluos.

Com os objetivos de preservar o caráter nacional do imposto e de conferir segurança jurídica na exigência do ICMS pelos Estados, a Constituição Federal confiou à Lei Complementar a responsabilidade de disciplinar os conflitos de competência em matéria tributária, as limitações constitucionais ao poder de tributar e o estabelecimento de normas gerais relativas ao ICMS.

Assim, a LC nº 87/96, também conhecida como “Lei Kandir”, cumpre as atribuições delegadas pela Constituição Federal, definindo a estrutura geral do ICMS, de observância obrigatória para todos os Estados.

Vale dizer, pela ordem constitucional vigente, os Estados são dotados de autonomia administrativa para instituírem e arrecadarem o ICMS da forma como julgarem pertinente, sendo-lhes vedado, todavia, legislar de modo diverso do quanto previsto em lei complementar sobre a matéria.

Portanto, cada unidade federativa deve seguir, por meio de Lei Ordinária, o que está determinado na Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar nº 87/96. Consequentemente, isso se reflete também no regulamento do ICMS de cada Estado e do Distrito Federal.

No Estado da Paraíba, a instituição do ICMS cabe à Lei nº 6.379/96, a qual é regulamentada pelo Decreto 18.930/97, o qual aprovou o chamado RICMS/PB. O Regulamento do ICMS é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

No que se refere à concessão de benefícios, isenções e incentivos fiscais relacionados ao ICMS, a CF/88 em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, determina que cabe à

Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Nesse sentido, em 1975 entrou em vigor a LC nº 24, que surgiu com o intuito de dispor sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como dar outras providências, tais como promover a regulamentação quanto à redução da base de cálculo, devolução do tributo ao contribuinte, responsável ou terceiro, concessão de créditos presumidos, outros incentivos ou favores fiscais dos quais resulte redução ou eliminação do respectivo ônus, bem como às prorrogações e às extensões das isenções vigentes até a instituição de referida lei.

Ricardo Alexandre (2009) afirma que os convênios são acordos de vontade firmados entre pessoas políticas de direito público interno para a consecução de objetivos comuns. Portanto, a sua utilização, constitui-se em mecanismo para dirimir conflitos de interesses entre os entes federativos acerca da administração do ICMS.

Os Convênios são celebrados entre dois ou mais Estados e Distrito Federal, para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto, mas, necessariamente, dependem de ratificação pelas suas Assembleias Estaduais e somente terão eficácia após aprovação legislativa, no prazo estipulado pela Lei Complementar 24/75.

A exigência do quórum unânime de aprovação do Convênio decorre do princípio federativo e não ofende a autonomia do ente, pois os benefícios e incentivos fiscais concedidos não podem causar prejuízo a outros entes e beneficiar o ente concedente e impor uma disparidade econômico-financeira e um atrito nas relações entre os entes e que pode causar um impacto negativo na Federação.

Acontece que a LC 24/75 aduz que a concessão de benefícios fiscais relativas ao ICMS dependerá sempre da decisão unânime dos Estados representados, o que torna tal concessão um ato difícil de ocorrer.

Diante de tal cenário, muitos Estados passaram a conceder benefícios unilaterais, ou seja, incentivos fiscais para a instalação de indústrias que proporcionam o desenvolvimento local, com o fomento ao trabalho e distribuição de renda, sem respeitar o disposto na legislação.

Nesse contexto, o excesso de concessão de benefícios culminou em uma política exacerbada, chamada “Guerra Fiscal”, verdadeiro leilão de incentivos fiscais para o estabelecimento de empreendimentos no solo estatal, em que os atrativos aumentam à medida que a guerra acirra-se.

2.2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Passa-se, neste momento, à análise de regras estatuídas no ordenamento jurídico acerca do ICMS.

2.2.1 Hipótese de Incidência e Fato Gerador

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. A tributação por meio do ICMS atinge a transferência de mercadorias de uma pessoa para outra, mediante alteração da titularidade. Essa transferência, por não ser meramente física, e sim um fato jurídico, é que caracteriza a operação mercantil.

A hipótese de incidência do ICMS é essa operação jurídica, ou seja, a previsão legal do fato que poderá ocorrer, gerando assim uma obrigação. O acontecimento, no mundo fenomênico, da hipótese prevista em lei, é que faz nascer a obrigação tributária.

Entre as previsões legais descritas no texto constitucional que constituem fato impositivo do ICMS destacamos a circulação de mercadorias, pois é esta a hipótese de incidência do imposto sobre operações mercantis.

Fato gerador é a ocorrência, no mundo real, da hipótese prevista em lei. A LC 87/96 que dispõe sobre o ICMS, no inciso I do artigo 12, consagra como fato gerador do imposto sobre operações mercantis o momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

O dispositivo é omissivo no que tange a transferência de titularidade, requisito essencial para a ocorrência do fato impositivo e do dever de pagar ICMS. A simples saída de mercadoria não faz nascer o dever de pagar o ICMS se a mesma retorna para o estabelecimento, por exemplo, na hipótese de o destinatário não ser encontrado ou não quiser receber a mercadoria.

De acordo com o art. 114 do Código Tributário Nacional, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. O ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II, da CF/88), envolvendo um negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

A escolha da saída da mercadoria como momento de realização do fato gerador se justifica porque esse momento marca a tradição, que viabiliza a circulação jurídica dos bens. Antes disso, não há transferência da titularidade da mercadoria e nem o fato impositivo do ICMS. A doutrina não dissente nesse ponto. Consideremos, por todos, Machado (2017, p. 375):

Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto, enquanto não implique circulação de mercadoria. Por isso mesmo é importante o sentido da expressão operações relativas à circulação de mercadorias, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações. Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância, se considerados isoladamente. Por isto um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS, dever esse que surge, todavia, da circulação da mercadoria, como ato de execução daquele contrato. Ora, considerando que o imposto incide não sobre a circulação de mercadoria em si mesma, mas sobre operações a ela relativas, razão tem Geraldo Ataliba ao advertir que o ICMS não é tributo sobre circulação de mercadoria, mas sobre operações.

Portanto, para a ocorrência do fato gerador do ICMS, tem de ocorrer concomitantemente: uma operação jurídica mercantil, que transfira a propriedade da mercadoria; e a circulação, representativa da tradição da propriedade, domínio ou posse da mercadoria.

2.2.2 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

Figura como sujeito ativo para o ICMS os Estados e o Distrito Federal e, excepcionalmente, a União, no caso de criação de Territórios Federais.

O sujeito passivo é um dos elementos da obrigação tributária, que se refere ao lado devedor da relação. Para a realização de operações mercantis, a sujeição passiva pode operar efeitos ao produtor, ao industrial ou ao comerciante. Aqueles

que não estão equiparados a uma dessas condições não realizam operações relativas à circulação de mercadorias, por exemplo, o particular, o profissional liberal, o professor e o funcionário público.

O parágrafo único do artigo 121 do CTN divide a figura do sujeito passivo da obrigação principal em duas hipóteses:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

O contribuinte, conforme a própria disposição legal, possui relação direta com a operação descrita na hipótese de incidência da norma. Este ingressa no polo passivo da obrigação pela chamada sujeição passiva direta.

Por sua vez, o responsável é atingido pela obrigação do pagamento do tributo por determinação da legislação tributária. É pessoa diversa daquela que realiza o fato típico tributário. Destarte, o responsável deve estar, de alguma forma, conectado ao fato impositivo da obrigação.

São contribuintes do ICMS aquelas pessoas, físicas ou jurídicas que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; os terceiros que a Lei descreve como responsáveis; os substitutos e os estabelecimentos nos termos dos artigos 4º, 5º, 6º e 25, respectivamente, todos da Lei Complementar 87/96.

O ICMS é lançado por homologação, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada período determinado na lei, calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas.

2.2.3 Base de Cálculo e Alíquotas

A base de cálculo é que determina o alcance da obrigação tributária. A base impositiva é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto

dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente sua medida.

O aspecto material da hipótese de incidência é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A obrigação tributária tem por objeto o pagamento de uma quantia em dinheiro, que será fixada através de uma grandeza prevista na lei e diretamente ligada ao fato gerador. A base impositiva, no caso específico do ICMS sobre operações mercantis, deve representar o *quantum* obtido na própria operação, ou seja, o valor das mercadorias.

O art. 13, inciso I da LC 87/96 estabelece essa regra geral, determinando o valor da operação como base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, quando este for o fato gerador. O parágrafo primeiro do citado artigo determina que o montante do próprio imposto integre a base de cálculo do imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, e o valor relativo a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, e ao frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Sobre o assunto, leciona Machado (2017, p. 385):

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas.

Importante destacar ainda que o valor do desconto concedido de forma incondicional não integra a base de cálculo do ICMS, ou seja, deve-se considerar o valor da operação abatido o desconto.

Como visto, a base de cálculo do ICMS compreende o próprio montante do tributo. A regra é válida para todos os casos, inclusive em se tratando de importações (CF/88, art. 155, § 2º, XII, I). Tal entendimento é corroborado pelo seguinte Informativo 405 do STF, abaixo transcrito:

Com base na orientação fixada pelo Plenário no julgamento do RE 212209/RS (DJU de 14.2.2003) no sentido de que não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, a Turma manteve decisão monocrática do Min. Sydney Sanches, relator, que negara seguimento a agravo de instrumento em recurso extraordinário, no qual se pretendia a reforma de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que não divergira dessa orientação. Precedentes citados: RE

209393/SP (DJU de 9.6.2000) e RE 254202/SP (DJU de 4.8.2000). AI 319670 AgR/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 11.10.2005. (AI-319670)

Sobre a base de cálculo incide um indexador, normalmente em percentual, essencial para determinação da quantia a ser paga a título de imposto. Este indexador é que chamamos de alíquota. O resultado da combinação entre a base de cálculo e a alíquota é a parte que o Estado chama pra si na forma de tributo.

No direito tributário brasileiro, a alíquota é a matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.

As alíquotas são fixadas pelo legislador ordinário de cada Estado e do Distrito Federal, sempre limitadas à norma da Constituição (art. 155, § 2º, IV e V) que determinou que caberá ao Senado Federal estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, assim como fixar as alíquotas mínimas e máximas do ICMS nas operações internas.

Cada Unidade Federada possui uma alíquota interna geral e alíquotas distintas fixadas por tipos de produtos, de acordo com sua essencialidade. Referidas alíquotas são fixadas por meio de legislação específica de cada Estado.

Já as alíquotas interestaduais são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal, sendo que a Resolução nº 22/89 dispõe sobre as alíquotas para operações interestaduais e a Resolução 13/2012, dispõe sobre a alíquota para operações interestaduais com produtos importados do exterior, sendo:

- a) Alíquota de 12%: Regra geral
- b) Alíquota de 7%: Operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.
- c) Alíquota de 4%: Bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro: I – não tenham sido submetidos a processos de industrialização; II – ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento,

renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Essas competências dedicadas ao Senado Federal visam proteger o federalismo e evitar abusos por parte dos entes federativos, mediante fixação de patamares mínimos e máximos que devem ser respeitados pelas legislações locais na definição da alíquota do ICMS.

3 ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Estudar-se-á, no presente capítulo, a evolução do comércio eletrônico no Brasil e sua relevância no cenário atual e, conseqüentemente, a intensificação da guerra fiscal entre os entes federativos. Também será realizado levantamento sobre a legislação anterior à Emenda Constitucional 87/15, com destaque para o Protocolo 21/11, descrevendo a forma de recolhimento do ICMS vigente até 2015 e as etapas prévias que culminaram com a promulgação da Emenda em questão.

3.1 E-COMMERCE

Os avanços da *internet* têm proporcionado ao mundo moderno a aquisição, pelos consumidores, de produtos oriundos de empresas localizadas em qualquer lugar do país e do mundo, acarretando uma importante mudança no quadro econômico, em especial relativo ao comércio eletrônico (*e-commerce*).

Segundo Vissotto e Bionati (2013), comércio eletrônico pode ser definido como:

Processo de compra, venda ou troca de produtos, serviços e informações através da rede mundial de computadores. Caracteriza-se pelo uso de meios digitais para a realização de transações comerciais *on-line*, com computadores, celulares, *smartphones* ou *tablets*. Trata-se de um meio moderno e eficiente de se realizar compras, vendas, serviços, troca de produtos e informações através da internet, o que possibilita a expansão do setor comercial.

Dentre as vantagens do *e-commerce* podemos enumerar: (a) o baixo custo operacional e aumento da margem de lucro; (b) ampla disponibilidade de acesso à loja virtual pelo cliente em qualquer horário e lugar; (c) maior poder de alcance, uma vez que não há restrição geográfica para o comércio virtual; (d) flexibilidade e agilidade na pesquisa de preços e produtos.

Contudo, o comércio eletrônico também apresenta desvantagens tais como: (a) a maior concorrência, pois há milhares de outros sites que competem pelo mesmo público, no mesmo nicho, vendendo os mesmos produtos; (b) maior risco de negociação com estabelecimentos inidôneos; (c) dificuldade na localização da empresa; (d) possibilidade de as mercadorias adquiridas não atenderem às especificações informadas no site; (e) dificuldade para troca ou devolução de mercadorias; (f) potenciais problemas envolvendo entrega e pagamento.

O comércio eletrônico é bastante variado e, por essa razão, as relações comerciais também ganham diversificadas modalidades, visto que podem envolver diferentes classes de agentes econômicos.

Lanari (2005, p. 80) ensina que o *e-commerce* compreende, dentre outras, as seguintes transações:

- *Business to business* (B2B): diz respeito às transações de produtos, informações ou serviços realizados entre empresas;
- *Business to consumer* (B2C): modelo de comércio eletrônico entre pessoa jurídica e pessoa física, muito semelhante ao tradicional mercado varejista, em que consumidores são pessoas físicas.

Com relação ao comércio eletrônico B2B, embora apresente maior volume comercial, não é alvo de divergências entre as unidades da Federação, visto que o regramento constitucional vigente já determina a repartição do tributo entre os estados de origem e de destino em referidas transações.

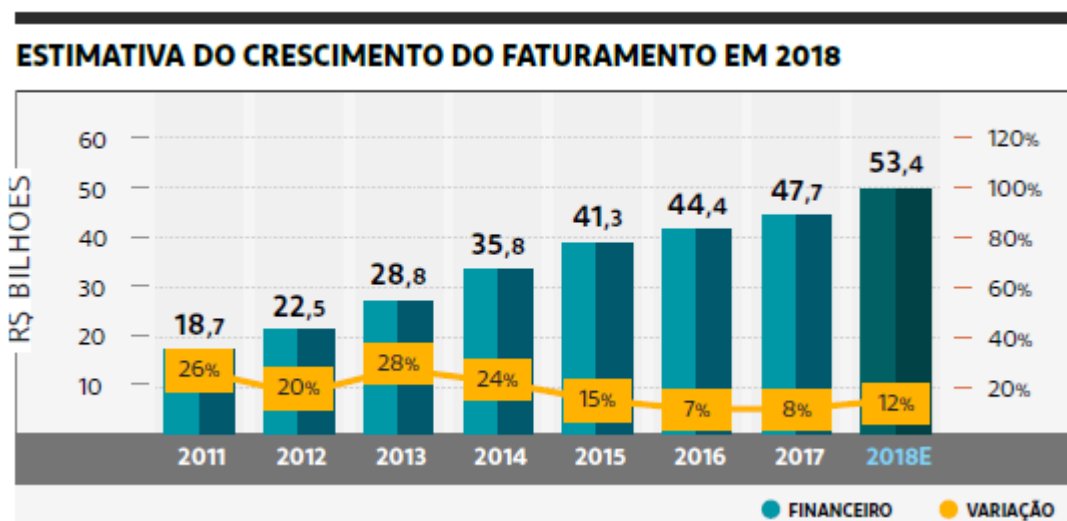
O *e-commerce* modificou não só a forma de compra e venda, como também a estrutura do ambiente de competição entre as empresas e o comportamento social, alterando os hábitos de consumo da sociedade. As regiões preponderantemente consumidoras são as que mais utilizam o sistema devido, não somente à escassez da produção na região, como também, às facilidades oferecidas pelos grandes conglomerados varejistas, localizados, em sua grande maioria, nas Regiões Sul e Sudeste.

Presente no mercado brasileiro desde 2000, o sítio E-bit, empresa que apresenta estudos de maior credibilidade sobre o comércio eletrônico no país, acompanha a evolução do varejo digital no país desde o seu início, sendo a maior referência em inteligência competitiva para o *e-commerce*.

Para tanto, divulga relatórios periodicamente com análise da evolução do comércio eletrônico, demonstrando o cenário atual deste segmento, além das tendências e estimativas para o setor de comércio virtual varejista.

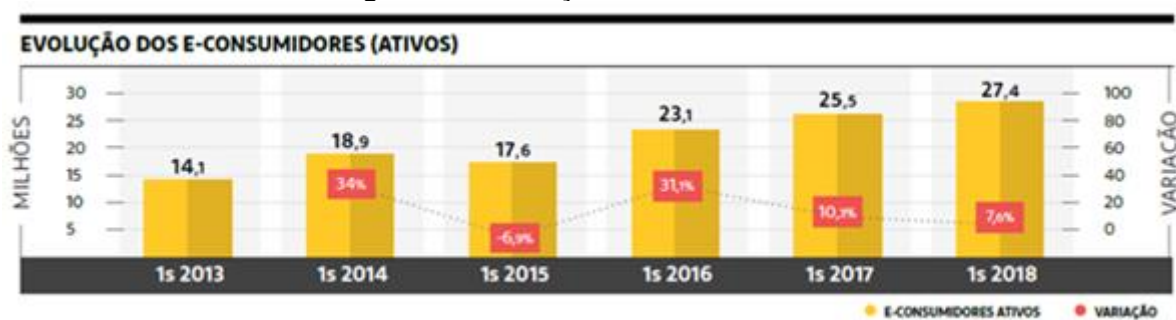
De acordo com a 38ª edição do *Webshoppers*, relatório realizado e disponibilizado pela E-bit, o comércio eletrônico varejista no Brasil registrou crescimento no faturamento no patamar de R\$ 18,7 bilhões, em 2011, para uma estimativa de R\$ 53,4 bilhões, em 2018, o que confirma sua relevância no cenário econômico atual, a seguir demonstrado:

Figura 01 – Evolução do faturamento do E-Commerce



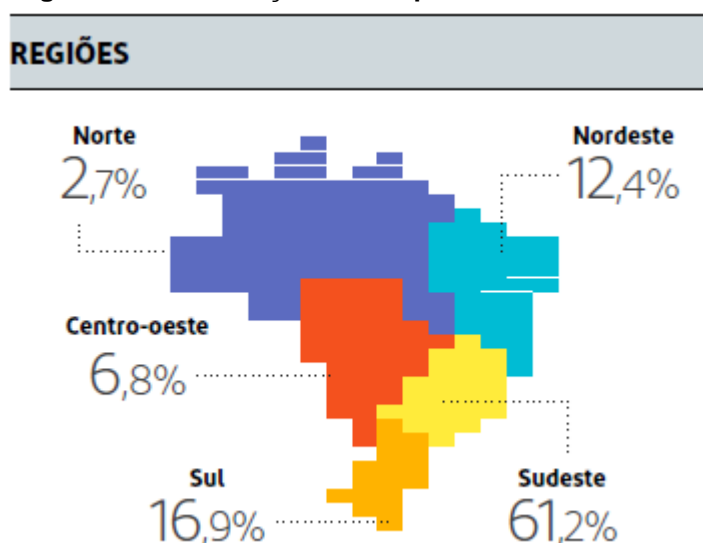
Isto se deve, dentre outras razões, à facilidade de acesso à internet, fortalecido pelo crescimento do mercado de smartphones, o que permite que mais consumidores realizem compras no varejo digital. Dessa forma, no primeiro semestre de 2018, 27,4 milhões de pessoas fizeram pelo menos uma compra no comércio eletrônico, representando uma alta de 7,6% em relação ao mesmo período de 2017, conforme quadro abaixo:

Figura 02 – Evolução dos E-consumidores



Ademais, os dados organizados pelo Ebit confirmam também a maior concentração de empresas nas regiões Sul e Sudeste. Há uma centralização desproporcional das vendas de comércio eletrônico na Região Sudeste: cerca de 61,2% no primeiro semestre de 2018, enquanto que a Região Norte (em último lugar de representatividade) equivale apenas a 2,7%.

Figura 03 – Localização das empresas de E-Commerce



Fonte: EBIT (2019)

De acordo com esse cenário, as relações de consumo online ganharam destaque na sociedade, visto que o processo de globalização contribuiu para que os consumidores optassem por substituir o comércio presencial pelo comércio eletrônico.

Como visto acima, a maior parte das lojas virtuais está sediada em poucos Estados, geralmente os mais ricos e desenvolvidos e que, embora traga muitos benefícios para o cidadão comum, estava ocasionando muitas distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas.

A realidade que hoje se manifesta no Brasil, diante da facilidade dos consumidores na aquisição de mercadorias em estabelecimentos virtuais, diz respeito ao comércio eletrônico B2C, ao mesmo tempo em que gera preocupação aos Estados quanto aos possíveis desequilíbrios na arrecadação tributária.

3.2. GUERRA FISCAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

A CF/88 teve a máxima preocupação em evitar conflitos no âmbito do ICMS, através de dispositivos para harmonizar a aplicação do imposto e evitar a guerra fiscal, o que acarretaria insegurança aos contribuintes, aos empresários e aos próprios entes federativos.

Apesar de todo esse esforço, verificaram-se diversos conflitos que envolveram referido imposto, tendo como destaque, na atualidade, as disputas pelos

Estados em relação ao ICMS incidente sobre o comércio eletrônico, diferentemente da modalidade até então conhecida, baseada na concessão de benefícios fiscais.

De fato, o *e-commerce* revolucionou as formas pelas quais bens e serviços são adquiridos, permitindo a celebração de negócios jurídicos de maneira não-presencial. Todavia, essa nova modalidade inserida na realidade brasileira, marcada pela concentração de forças e agentes econômicos em pólos específicos, acabaram por agravar as disparidades regionais.

Com efeito, o surgimento e o desenvolvimento do comércio eletrônico em grandes proporções no Brasil foi fator determinante para motivar a revisão do ICMS ao final da década de 2000, com o objetivo de atenuar os desequilíbrios causados pelo que ficou conhecido como “princípio da origem”.

Isso porque na sistemática de distribuição da arrecadação do ICMS vigente à época, os Estados produtores retinham toda a arrecadação do tributo, aumentando, assim, as desigualdades regionais entre os entes da Federação.

Assim estabelecia o art. 155, § 2º, VII da CF/88, que dizia a respeito sobre o assunto:

Art. 155

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

Na alínea “b”, percebe-se que nas vendas interestaduais a não contribuinte do ICMS, os Estados destinatários não eram favorecidos em nada, pois não arrecadariam o imposto nesse tipo de operação, apesar de serem consumidores da mercadoria.

Analisando a questão da guerra fiscal no comércio eletrônico, constata-se que a celeuma girava em torno da possibilidade ou não da aplicação de mecanismo apto a beneficiar os Estados menos desenvolvidos, considerando que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades entre as regiões.

Nesse sentido, os entes federativos vinham travando verdadeira guerra fiscal pela repartição do ICMS incidente sobre as operações interestaduais de circulação

de mercadorias celebradas pelo meio eletrônico com consumidores finais não contribuintes do imposto.

Sobre o assunto, Cezaroti (2005, p. 32) já prenunciava que o crescimento da internet acarretaria mudança de comportamento do consumidor no que se refere às aquisições de mercadorias e, conseqüentemente, na arrecadação do ICMS:

Com a divulgação crescente da internet, um número cada vez maior de consumidores finais pode adquirir mercadorias em sites de produtores localizados em estados que não o da sua residência. Desta forma, a parte do ICMS que seria devida ao estado onde reside o consumidor final (decorrente da diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual) será recolhida ao estado onde estiver o estabelecimento que irá promover a saída da mercadoria (estado produtor), de modo que poderá ocorrer um deslocamento do resultado da tributação dos estados consumidores para os produtores, em contradição ao pretendido pela disposição constitucional. Esse é um problema ocasionado pelo comércio eletrônico e que somente poderá ser solucionado com a alteração do texto constitucional, para prever a repartição do produto da arrecadação quando a compra é feita pelo consumidor diretamente no fabricante.

Diante desse cenário, muito se debateu a respeito dos impactos do *e-commerce* sobre as receitas tributárias dos Estados, onde, na busca de adquirir uma parte dos proveitos do ICMS, estabelecem medidas unilaterais, de modo a não ter suas finanças prejudicadas. Este era o novo panorama que se revelava a guerra fiscal entre os Estados, um dos maiores males do sistema tributário nacional.

Os entes federativos prejudicados por essa sistemática arrecadatória, visto que não encontram albergue na Constituição Federal, deram início a adotar legislações, depois declaradas inconstitucionais, que bitributavam o consumidor final. Os primeiros Estados foram o Ceará, em 2008, Mato Grosso, em 2009, seguidos pelos Estados de Goiás, Bahia e Piauí, em 2010 e pela Paraíba, em 2011.

Ademais, uma tentativa ousada de aumentar a arrecadação dos Estados consumidores, diminuindo a desvantagem em relação aos Estados produtores, ocorreu mediante deliberação, no âmbito do CONFAZ, que resultou na formulação do Protocolo ICMS nº 21/11, como será visto a seguir.

3.3 PROTOCOLO ICMS Nº 21/11

Com o surgimento e o crescimento exponencial das novas modalidades comerciais oriundas das negociações não-presenciais, foi possível verificar a perda arrecadatória sofrida pelos Estados consumidores (destinatários). Esse fato

acarretou o prestígio ainda maior aos Estados produtores (de origem), visto a disposição constitucional determinar o recolhimento integral do ICMS para estes Estados, mais ricos e mais desenvolvidos.

Nessa esteira, assevera Alexandria e Carvalho (2011):

A partir do ano de 2002 as vendas interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, vêm crescendo e é uma tendência de não parar de crescer, isso faz com que os demais Estados consumidores transfiram renda para os Estados onde inicia a operação da mercadoria, fato esse que fomenta mais a desigualdade, no que se diz respeito à distribuição de riquezas, entre os Estados da Federação. A maioria dos Estados da Federação transferem riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico.

Certamente, quando da promulgação da CF/88, o constituinte, ao elaborar a referida norma, tomou como base as práticas comerciais à época e que se restringiam, basicamente, às dependências físicas do fornecedor, uma vez que o comércio virtual era bastante incipiente naquele período.

Portanto, o constituinte embora premiando os Estados produtores, não tinha o real conhecimento da dimensão que o comércio eletrônico alcançaria nos anos seguintes e, conseqüentemente, o desequilíbrio fiscal decorrente.

Por essa razão, em que apenas os Estados de origem arrecadavam ICMS e os Estados de destino não obtinham receitas oriundas das operações não presenciais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, em 1º de abril de 2011, os entes federativos mais prejudicados firmaram o Protocolo ICMS nº 21, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), como tentativa de reorganizar a distribuição da arrecadação do ICMS, a fim de minimizar o desequilíbrio fiscal e a redução das desigualdades regionais do país.

Protocolo é um documento celebrado entre dois ou mais Estados para implementação de políticas fiscais, permuta de informações e fiscalização conjunta, fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e outros assuntos de interesse dos Estados.

É a representação de acordo ou ajuste que celebram os Estados interessados entre si, possuindo natureza jurídica de ato administrativo, devendo ser motivado e se submeter ao disposto em lei e na Constituição, que representa, em última análise, fundamento primeiro de validade a ser seguido por todas as normas do ordenamento jurídico.

O CONFAZ aprovou referido Protocolo tendo como signatários os seguintes Estados:

Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Teve como objetivo a tributação de todas as operações interestaduais não presenciais, que destinassem mercadorias ou bens a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS.

Assim consta no Preâmbulo do Protocolo ICMS 21(2011):

Considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota;
Considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;
Considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;
Considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte:

Depreende-se da leitura acima que a principal razão que levou os Estados consumidores a celebrarem referido Protocolo foi devido ao crescente incremento da arrecadação dos Estados produtores, os únicos, até então, beneficiados com as operações interestaduais não-presenciais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Dessa forma, as unidades federadas signatárias do Protocolo passaram a exigir, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, o ICMS devido na operação interestadual em que o consumidor final adquirisse mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom, conforme determina a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 21 (2011), abaixo transcrita:

Cláusula Primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Ocorre que, embora a edição de referido Protocolo tenha tido por objetivo amenizar essa dita desproporcionalidade, a sua instituição possibilitou a cobrança de diferencial de alíquota dos consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Nesse sentido, o Protocolo ICMS 21/11 buscou a tributação de figura inexistente em nosso ordenamento constitucional, impondo em todas as transações interestaduais de mercadorias e serviços, com consumidor não contribuinte do imposto, a incidência do ICMS.

Esse regramento foi alvo de diversas críticas, pois se entendia haver inúmeras violações à Constituição Federal, tais como a inadequação do normativo utilizado, ao princípio que veda as diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, ao princípio da livre circulação de bens e pessoas, dentre outras.

Ademais, constata-se que o referido Protocolo estabeleceu norma que afeta conteúdo constitucional, ao determinar que os Estados não-signatários, leia-se os Estados produtores, fossem compelidos à exigência do imposto, ferindo, dessa forma, a autonomia política-administrativa.

É o que dispõe o parágrafo único, da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 21 (2011), a seguir:

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

A eficácia do Protocolo restringe-se às entidades federativas signatárias, não podendo gerar obrigações para os demais Estados-membros sem qualquer respaldo em lei e na Constituição Federal.

Sabe-se que aos Estados é defeso alterar a normativa tributária por meio de legislação inferior, posto que esta atribuição não lhes é devida, cabendo apenas a instituição dos tributos de acordo com o modelo constitucional.

Por essa razão, o STF declarou a inconstitucionalidade do Protocolo 21/11 por meio das ADI's 4628 e 4713, propostas pela Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC – e pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, respectivamente, e do Recurso Extraordinário RE 680.089, com repercussão geral, cujo entendimento restou firmado no sentido de que a CF/88 definia que o Estado de origem era o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais não contribuintes desse imposto, com aplicação da alíquota interna, não havendo a possibilidade de os demais Estados utilizarem de suas competências para tributar fato que não lhes era devido.

Com efeito, em seu voto na ADI, o Ministro Luiz Fux enfatizou existir uma inconstitucionalidade material, uma vez que o Protocolo faz uma espécie de autotutela das receitas do imposto, tema que não pode ser tratado por esse tipo de norma.

O ministro ainda afirmou que, ao determinar que se assegure parte do imposto para o estado de destino, o protocolo estabeleceu uma modalidade de substituição tributária sem previsão legal. E finalizou dizendo que o artigo 155 da Lei Maior é claro, ressaltando que “é preciso se aguardar emenda ou norma com força de emenda para esse fim”.

Já o relator do RE, Ministro Gilmar Mendes, salientou que era necessário buscar alguma fórmula de partilha capaz de evitar a concentração de recursos nas unidades de origem e garantir uma forma de participação dos estados de destino, onde estão os consumidores.

Tratava-se, pois, de invasão da competência dos Estados de origem pelos demais, menos favorecidos com as vendas *e-commerce*, que estavam, de certa forma, exigindo o pagamento de tributo, configurando em nítida sanção política os procedimentos instituídos por leis estaduais, para a satisfação do crédito tributário.

Cumpre-nos registrar também que os ministros do STF advertiram que regime tributário diverso do estampado em nossa Carta Magna configuraria bitributação, ofendendo-se o princípio do não confisco, bem como, o do tráfego de pessoas e bens (CF, artigo 150, V).

Ademais, o princípio do pacto federativo consiste em manter o equilíbrio entre os entes, quanto à autonomia política, legislativa, financeira e administrativa. A

concentração de poder em algum dos entes em detrimento de outros, fragiliza o pacto federativo.

O Protocolo ICMS 21/2011 atuou como legislador, modificando o regime tributário e impôs um ônus aos entes que não o ratificaram. Restou assentado, neste contexto, que os entes federados não poderiam se unir e retaliar outros entes, a pretexto de corrigir um desequilíbrio econômico, pois tais questões deviam ser resolvidas por instrumentos legítimos, os quais consagrem alterações na legislação tributária, resultando em modificação da competência tributária dos Estados.

Conclui-se, portanto, que o Protocolo ICMS 21/11, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, ato infralegal, jamais poderia instituir a cobrança de uma parcela do ICMS que não prevista em lei complementar e tampouco na Constituição Federal.

A repartição constitucional das competências tributárias não pode ser alterada por legislação infraconstitucional, ainda que para atender a mudanças no cenário econômico, sob pena de aniquilar a segurança jurídica e o pacto federativo.

Fez-se mister, portanto, uma atualização do sistema constitucional para adequar as proposições jurídicas à realidade fática vivida em relação a tributação do ICMS em relação ao comércio eletrônico e tentar apaziguar a guerra fiscal.

Com isso, considerando que só uma emenda constitucional poderia mudar a Constituição Federal, foi elaborada a proposta de Emenda Constitucional nº 197/2012 que diz respeito à modificação do sistema de cobrança do ICMS. Esta PEC teve concretizada sua tramitação sendo transformada na Emenda Constitucional nº 87/2015.

4 EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15

Este capítulo irá tratar sobre a atual sistemática de cobrança do ICMS delineada pela EC 87/15 e os seus reflexos. Para tanto, será abordada a questão da regra de transição referente à partilha do ICMS e também considerações acerca do Convênio 93/15.

4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do Protocolo 21/2011 e, conseqüentemente, das leis estaduais que estipulavam a incidência do ICMS sobre operações interestaduais envolvendo mercadorias e bens destinados a consumidor final não contribuinte do imposto, as discussões se intensificaram, especificamente pelos entes federados consumidores.

Os Estados chegaram a um entendimento acerca da responsabilização no recolhimento do DIFAL e alinharam com o Congresso Nacional um acordo, para aprovação da PEC 197/2012, conhecida como a “PEC do Comércio Eletrônico”, já em tramitação no Senado Federal, que culminou, em 16 de abril de 2015, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, como forma de promover uma distribuição mais igualitária em relação ao tributo.

Com efeito, visando desestimular a guerra fiscal entre as unidades da federação e atender aos anseios dos estados menos favorecidos (especialmente estados das regiões Norte e Nordeste), que potencialmente são mais consumidores do que produtores, principalmente no que diz respeito às vendas por e-commerce, a EC 87/2015 estabeleceu uma divisão mais justa das alíquotas, na tentativa de alcançar a igualdade entre os estados, ou, ao menos, minimizar a grande diferença que existia no que se refere à arrecadação de ICMS.

O texto anterior à EC 87/15 do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispunha:

Art. 155 § 2º

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se à:

a) A alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Como o advento da EC 87/15, referido artigo passou a ter a seguinte redação:

Art. 155 § 2º

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Assim, na nova redação, a utilização da alíquota interna para operações interestaduais destinadas a não contribuinte do imposto (antigo item “b”, inciso VII, § 2º do art. 155 da Constituição) foi revogada.

As novas regras impuseram que, a partir de janeiro de 2016, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, adotar-se-á a alíquota interestadual ao Estado remetente e o diferencial de alíquota ao Estado de destino.

Entende-se como diferencial de alíquotas (DIFAL) a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual correspondente à operação. O fato gerador do DIFAL é a saída de mercadoria de estabelecimento localizado no Estado de origem com destino a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro Estado.

Segundo a nova redação, para as operações interestaduais serão utilizadas apenas as próprias alíquotas interestaduais já previstas (4%, 7% e 12%), independentemente do tipo de destinatário final da operação, se contribuinte ou não do imposto.

A partir dessa alteração, se antes os Estados de origem recebiam o equivalente à alíquota interna nesse tipo de transação, a partir do novo texto legal esse montante ficará limitado ao percentual da alíquota interestadual, que é bastante inferior ao padrão das alíquotas internas vigentes até 31 de dezembro de 2015, entre 17% e 19%.

Devido às alterações no recolhimento do imposto, muitos Estados adaptaram suas alíquotas internas visando uma maior arrecadação devido ao DIFAL.

A mudança traz alteração significativa aos cofres do Estado de destino da mercadoria ou do serviço contratado, uma vez que antes da entrada em vigor da EC 87/15 somente se podia exigir recolhimento do imposto quando o consumidor final era contribuinte.

Com essa nova sistemática, o ICMS passou a ser devido e exigido pelos Estados destinatários, tanto nas operações com consumidores finais contribuintes, como também agora com os não contribuintes, devendo-se observar, apenas a quem é indicado o dever de realizar o recolhimento.

Como o consumidor final não contribuinte do ICMS não tem a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, determinou-se o recolhimento deste valor por parte do remetente da mercadoria.

Caso contrário, sendo contribuinte o destinatário da mercadoria, cabe a ele o recolhimento, não havendo modificações em relação à sistemática de cálculo vigente anteriormente.

Considerando que o ICMS próprio, relativo à operação interestadual, é devido sempre ao Estado de origem, a primeira constatação que pode ser observada é uma possível queda de arrecadação para estes Estados.

Porém, essa suposta queda não implicará em redução de carga tributária aos contribuintes ou da arrecadação geral do imposto, pois essa parcela foi, na verdade, transferida ao estado de destino por meio do diferencial de alíquotas.

De fato, a EC nº 87/2015 mantém a carga tributária constante. É importante notar essa manutenção de percentual, porque teoricamente este é o objetivo da mudança institucional: a distribuição da arrecadação do imposto entre os estados de origem e destino e não a redução da carga tributária.

Houve maior equalização da aplicação do tributo, mesmo tendo havido relativa perda para os Estados de origem, posto que seria impossível sustentar tal disparidade por muito tempo, ao passo que os entes federados estavam cometendo

cobranças indevidas, por meio de atos formais inconstitucionais, colocando os contribuintes em situação de total insegurança.

4.2 REGRA DE TRANSIÇÃO

Levando em consideração essa possível perda de arrecadação aos Estados de origem, foi introduzido no texto da EC nº 87/2015 artigo que tratou especificamente do período de transição. Dessa forma, a alteração poderia acontecer de forma sistemática e evitando grandes prejuízos às contas fiscais de alguns Estados durante certo espaço de tempo.

A EC 87/2015 trouxe, em seu art. 2º, a inclusão do art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT para tratar da sistemática da cobrança do imposto devido.

Referido artigo dispõe sobre os percentuais a serem recolhidos na partilha do imposto entre Estado de origem e Estado de destino:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Em virtude do desequilíbrio fiscal que certamente seria causado pela adoção repentina de tal mudança tributária, a referida Emenda propôs uma mudança paulatina, havendo diferentes gradações a cada ano, de 2016 até a total adoção do novo modelo em 2019, quando a diferença entre a alíquota interna e a interestadual passa a ser 100% destinada ao Estado de destino.

Logo, é possível perceber que a partir do ano de 2019, os Estados de destino ficarão com o todo o valor de ICMS obtido com a diferença entre sua alíquota interna e interestadual nas vendas a consumidor final não contribuinte

localizado em outro Estado, onde se inclui o caso das vendas no comércio eletrônico. Com isso, ganham os estados consumidores que poderão ter um aumento considerável em suas receitas.

A regra de transição busca amenizar as perdas dos Estados de origem, os grandes produtores, que até então concentravam a arrecadação total do ICMS referente a operações de vendas interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte e que, a partir da Emenda, passam a recolher apenas a alíquota interestadual, que, em regra, tem percentual menor comparada a sua alíquota interna.

Sobre o assunto, Aluísio Neto (2015, s/p) analisa:

A regra de transição contida no artigo 99 do ADCT foi necessária para que os Estados de origem não “sentissem o baque” da perda de arrecadação num curto espaço de tempo. Do mesmo modo, os Estados de destino não teriam que esperar tanto (ainda mais) para terem os tão sonhados recursos oriundos dessas operações e prestações. Para isso foram instituídas as regras de transição contidas nos incisos I a V do artigo 99 do ADCT. Somente em 2019 os Estados de destino ficarão com a totalidade do ICMS devido em relação ao diferencial de alíquotas.

O período de transição, no entanto, diz respeito apenas ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual – o diferencial de alíquotas (DIFAL) – e não à aplicação das alíquotas interestaduais.

A aplicação dos efeitos da EC 87/2015 ficou prejudicada para o exercício 2015, uma vez que, mesmo tendo sido publicada em abril daquele ano, observou o princípio da anterioridade. Portanto, as mudanças passaram a ter vigência a partir de 1º de janeiro de 2016.

Na medida em que os estados menos produtores tiveram suas operações comerciais internas reduzidas, sobretudo com o advento do comércio eletrônico, sendo consumidores a movimentar o comércio nacional, mas que não desfrutavam dos benefícios fiscais dessas operações, as alterações trazidas pela EC 87/15 são consideradas mais justas e há muitos anos esperadas.

Importante ressaltar que, embora se destaque a incidência das alterações nas vendas por via eletrônica e telefônica, elas se aplicam às operações comerciais interestaduais de maneira geral.

4.3 CONVÊNIO ICMS 93/15

Com relação ao procedimento para aplicação das mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, os Estados decidiram discutir uma proposta de regulamentação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

As mudanças propostas pela EC 87/2015 só impactaram as empresas que realizam operação interestadual, dentre elas as do *e-commerce*, ou seja, empresas que vendem produtos para fora de seu estado de origem. Por outro lado, para as empresas que vendem somente dentro do próprio estado, as regras permanecem inalteradas.

Assim, em 17 de setembro de 2015, foi celebrado o Convênio ICMS 93/15, a fim de dispor sobre os procedimentos a ser observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, conforme disposto em sua cláusula primeira.

O Convênio ICMS 93/2015 basicamente dispõe acerca desta nova regra de tributação das operações interestaduais mencionadas, dispondo sobre a partilha da diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelos entes federativos.

A cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015 dispõe que o remetente do bem ou o prestador de serviços deve:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

Esse novo ciclo de processos exige o recolhimento do DIFAL via GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) ou documento específico de arrecadação da UF de destino e com pagamento antecipado antes do despacho da mercadoria.

Determina a Cláusula quarta do Convênio 93/15:

O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

Na grande maioria dos casos, a geração e pagamento são feitos manualmente, demandando investimentos em mão de obra qualificada. Esse trabalho manual gera atrasos no processo de faturamento, o que acaba provocando um aumento nos prazos de entrega, dos custos e de tempo.

A cada operação para outro Estado, o empresário poderá optar em recolher o imposto para cada NF-e emitida e deverá seguir com a mercadoria já com o comprovante de pagamento, método que é mais trabalhoso para o comerciante e que pode demandar mais mão de obra.

Alternativamente, caso a empresa tenha grandes movimentações destinadas a consumidor final não contribuinte em outros Estados, poderá efetuar inscrição estadual, possibilitando o pagamento através da apuração mensal, que será de acordo com o regulamento interno do Estado de destino, determinando os prazos e códigos de recolhimento da receita.

Se caso o contribuinte do Estado de origem já seja inscrito na condição de substituto tributário na UF de destino, ficará dispensado de nova inscrição estadual, não sendo necessário obter a inscrição no regime de pagamento EC 87/2015, conforme disciplina a cláusula quinta do Convênio 93/15:

A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

§ 4º Fica dispensado de nova inscrição estadual ou distrital o contribuinte já inscrito na condição de substituto tributário na unidade federada de destino.

Assim, a EC nº 87/15, bem como o Convênio 93/15, trouxeram alterações substanciais na estrutura de arrecadação do ICMS, com fórmulas de cálculos e recolhimentos de impostos diferentes do que se estava acostumado. As empresas localizadas em outro estado acabaram tendo muitas dúvidas quanto a sua aplicabilidade nos termos da Lei, pois é aplicada independentemente se o destinatário é contribuinte ou não de ICMS, o que muda nesses casos é a forma de arrecadação, dificultando ainda mais a sistemática das empresas obrigadas a seguir tais procedimentos.

Define o Convênio 93/15, ainda, que no cálculo do ICMS, deverá ser incluído o adicional para o Fundo de Combate à Pobreza (FCP), na hipótese de este ser cobrado pelo Estado de destino da mercadoria ou serviço.

Com efeito, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, o remetente deve observar a legislação da UF de destino, de modo a identificar se a mercadoria está sujeita ao adicional de ICMS relativo ao FCP (na Paraíba, FUNCEP - Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza – Lei nº 7.611/04). Este deverá ser recolhido à parte e integralmente para a UF de destino.

Tem por objetivo referido Fundo viabilizar o acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados, exclusivamente, em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida.

O FCP é um adicional ao ICMS de no máximo 2% (dois por cento) nas operações com produtos específicos. A lista de produtos do FCP depende da legislação de cada ente federativo, conforme disposto no § 4º:

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

O adicional do FCP não deverá ser repartido, devendo o mesmo ser recolhido integralmente pelo Estado de origem para o de destino, através de GNRE ou outro documento de arrecadação específico da UF de destino.

Outrossim, as operações com mercadorias e as prestações de serviço de transporte interestaduais de cargas para consumidor final não contribuinte do ICMS devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55 e o Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e, as quais devem conter as informações previstas no Convênio ICMS 93/2015.

Ademais, não haverá alteração no leiaute do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE, mas as empresas remetentes devem informar, no campo de “Informações Complementares”, os valores descritos no grupo de tributação do ICMS para a UF de destino, visando facilitar o processo de fiscalização.

Importante destacar ainda a suspensão, por liminar, da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93 (2015), grande alvo de discussões, visto que exigia das empresas do Simples Nacional, o mesmo tratamento tributário.

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Quanto às implicações acerca do Diferencial de Alíquota para as empresas que aderiram ao Simples Nacional, as Micro e Pequenas Empresas efetuam o pagamento de todos os impostos devidos em uma única guia e, sendo assim, não há qualquer obrigatoriedade em destacar o montante a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de maneira individualizada.

Ademais, a implementação do Diferencial de Alíquota poderia acarretar danos a competitividade do mercado, além da sobrevivência das empresas em apreço, que já são mais sensíveis quando comparada com as empresas de grande porte.

Assim sendo, insta salientar que a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 5464 restou aforada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que, nesta ocasião, obteve apoio de diversas entidades, como, por exemplo, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

Em 2016, o Supremo Tribunal Federal suspendeu de maneira liminar a cobrança do DIFAL, por intermédio da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 5464, notadamente a cláusula 9ª do aludido convênio, que surgiu com o escopo de inserir as Micro e Pequenas Empresas que tenham optado pelo Simples, conforme se extrai do sítio eletrônico (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2016).

Ainda, Dias Toffoli relatou que "[...] a norma prevista na cláusula nona do convênio cria novas obrigações que ameaçam o funcionamento das empresas optantes pelo Simples, e invade área reservada à disciplina por lei complementar [...]". Assim, referida cláusula foi criada contrariando a Lei nº 123, de 2006.

Nesse contexto, restou concedida a liminar, na medida em que a demora na resolução do caso concreto poderia ensejar riscos para as empresas optantes pelo Simples, conforme se denota da leitura proveniente do Supremo Tribunal Federal.

5 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento do trabalho ora proposto, utilizou-se o método de pesquisa bibliográfico, procedimento técnico com o intuito de apresentar as razões que culminaram na promulgação da Emenda Constitucional 87/15, assim como as modificações trazidas por esta, mediante consultas a livros, revistas e artigos científicos, acesso a sítios na rede mundial de computadores, entre outras fontes que tratam sobre o referido tema.

Conforme disciplina Cervo e Bervian (1983, p. 55), a pesquisa bibliográfica:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos, buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Quanto ao objetivo, a tipologia de pesquisa tem característica descritiva, ao expor as características peculiares e as repercussões da atual sistemática delineada pela EC 87/15.

De acordo com Andrade (2002), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles, ou seja, os fenômenos são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Com relação à abordagem do problema, trata-se de um estudo de caráter qualitativo, visto que se busca analisar o crescimento e a importância do comércio eletrônico na conjuntura social e econômica vigente, as mudanças trazidas pela EC 87/15, ao representar a mudança do “princípio de origem” para o “princípio de destino”, bem como os impactos decorrentes da promulgação da referida emenda no âmbito tributário do Estado da Paraíba.

Com efeito, a preocupação na elaboração do presente trabalho foi verificar a relevância atual do *e-commerce* na economia paraibana, de modo a propiciar a análise da receita tributária do Estado em questão.

Na pesquisa qualitativa, são concebidas análises mais profundas em relação ao fenômeno objeto de estudo. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio do estudo quantitativo, em razão da superficialidade deste último.

Richardson (1999, p. 81) assim explana a respeito da pesquisa qualitativa:

A abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investidor, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa.

Para melhor compreensão do tema abordado, o trabalho abrange os resultados obtidos da arrecadação do ICMS nas regiões geográficas do Brasil e, logo em seguida, a participação de cada Estado na arrecadação referente à Região Nordeste, com destaque para o Estado da Paraíba.

Por fim, utilizar-se-á o método científico comparativo referente aos dados relativos à arrecadação de ICMS do Estado da Paraíba, na qual será possível interpretar o seu comportamento antes e após a entrada em vigor do referido dispositivo constitucional, bem como os valores referentes ao ICMS DIFAL Não-Contribuinte.

Para tanto, os dados da arrecadação mensal de ICMS foram obtidos nos sítios eletrônicos das respectivas Secretarias de Fazenda Estaduais, conforme disponibilizados pelo Ministério da Economia. No caso específico do Estado da Paraíba, foram também consultados dados com valores arrecadados por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) em operações interestaduais, visando mensurar a efetividade das mudanças da EC 87/15. Foram selecionados ainda os pagamentos com os códigos de receita 1158 - definidos pela Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (SER/PB) como "ICMS DIFAL NÃO CONTRIBUINTE - Entrada".

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo tem por objetivo demonstrar o comportamento da arrecadação do ICMS no Estado da Paraíba após a vigência da atual sistemática de cálculo promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

De início, convém identificar os valores da arrecadação do ICMS em âmbito nacional e regional para, em seguida, verificar se, a nível estadual, os valores são condizentes com os objetivos esperados por esta mudança normativa.

A alteração trará impactos na arrecadação do ICMS entre Estados, principalmente àqueles das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conforme Velloso (2015, s/p) esclarece:

Objetiva-se superar um grave problema dos Estados ditos “consumidores”, sobretudo aqueles do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que estavam sofrendo sensível perda de arrecadação com o comércio eletrônico, cujos principais estabelecimentos estão sediados nos Estados ditos “produtores”, fundamentalmente nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro.

Os dados da arrecadação mensal de ICMS para esse levantamento foram obtidos nos Boletins de Arrecadação de Tributos Estaduais, fornecidos pelas respectivas Secretarias de Fazenda Estaduais, e disponibilizados pelo Ministério da Economia/CONFAZ.

6.1 ARRECADAÇÃO DO ICMS POR REGIÃO GEOGRÁFICA

No Quadro 1, pode-se verificar a arrecadação do ICMS nos exercícios 2016 a 2018, de acordo com as regiões geográficas do Brasil, bem como a representatividade de cada uma delas sobre a arrecadação total do ICMS e sua variação com relação ao ano anterior.

Quadro 1: Arrecadação de ICMS no Brasil (R\$ Mil)

REGIÃO	2018	Part (%)	Var (%)	2017	Part (%)	Var (%)	2016	Part (%)
SE	235.805.188	49,16	6,81	220.764.159	49,54	5,94	208.383.204	50,10
SUL	86.400.397	18,01	6,80	80.900.724	18,15	10,12	73.465.338	17,66
NE	81.794.285	17,05	9,97	74.377.465	16,69	7,22	69.371.944	16,68
CO	45.871.533	9,56	7,64	42.616.783	9,56	7,71	39.567.667	9,51
N	29.815.021	6,22	10,45	26.993.958	6,06	7,28	25.162.828	6,05
BRASIL	479.664.145	100%	7,63%	445.653.090	100%	7,14%	415.950.981	100%

Fonte: Ministério da Economia (2019)

Conforme se pode verificar no quadro 1, a arrecadação de ICMS no Brasil alcançou a marca de R\$ 479,6 bilhões em 2018, ante R\$ 445,6 bilhões no ano anterior, significando um ganho nominal de 7,63% no período em análise.

A concentração do ICMS é refletida na distribuição desse tributo em termos regionais. Em 2018, o Sudeste respondeu por quase a metade da arrecadação, precisamente 49,16%. A seguir, ficaram as regiões Sul (18,01%); Nordeste (17,05%); Centro-Oeste (9,56%); e Norte (6,22%).

Com efeito, o Quadro 1 permite observar uma concentração muito forte da arrecadação do ICMS na região Sudeste, o que vai ao encontro da justificativa apresentada na PEC do Comércio Eletrônico, baseada na concentração industrial e de fluxo interestadual nessa região. Todavia, a partir de 2016, ano em que teve início a aplicação da atual sistemática de cálculo do ICMS promovida pela EC 87/2015, verifica-se uma discreta redução da participação da região Sudeste: 50,10% em 2016 para 49,16% em 2018.

Analisando-se ainda o Quadro 1, percebe-se que as regiões Norte e Nordeste, no período destacado, apresentaram um ganho percentual de representatividade sobre a arrecadação total do ICMS: 2,8% e 2,21%, respectivamente.

Especificamente no Nordeste, a arrecadação de ICMS somou aproximadamente R\$ 82 bilhões em 2018, em comparação com R\$ 74,3 bilhões em 2017, significando incremento nominal de 9,97%, conforme especificado no Quadro 01. Nas demais regiões, também ocorreram ganhos nominais: Sul (6,8%), Centro-Oeste (7,64%), Sudeste (6,81%) e Norte (10,46%).

6.2 ARRECADAÇÃO DO ICMS NA REGIÃO NORDESTE

Com relação aos Estados pertencentes à Região Nordeste, no mesmo período analisado, ocorreram incrementos em termos nominais no Piauí (18,01%), Paraíba (8,97%), Ceará (5,5%), Bahia (11,13%), Sergipe (9,52%), Maranhão (11,63%), Rio Grande do Norte (9,29%), Pernambuco (9,91%) e Alagoas (8,97%), conforme se verifica no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2: Arrecadação de ICMS no Nordeste (R\$ Mil)

ESTADOS	2018	Part (%)	Var (%)	2017	Part (%)	Var (%)	2016	Part (%)
BA	23.568.159	4,93	11,13%	21.208.497	4,76	8,72%	19.507.768	4,69
PE	15.900.313	3,32	9,91%	14.466.357	3,25	4,84%	13.798.504	3,32
CE	11.978.962	2,50	5,50%	11.353.930	2,55	8,79%	10.436.139	2,51
MA	7.022.347	1,47	11,63%	6.290.560	1,41	4,70%	6.008.379	1,44
RN	5.672.110	1,19	9,29%	5.190.110	1,17	5,13%	4.936.767	1,19
PB	5.652.280	1,18	8,97%	5.187.127	1,16	7,44%	4.827.945	1,16
PI	4.487.129	0,94	18,01%	3.802.431	0,85	15,60%	3.289.342	0,79
AL	4.006.743	0,84	8,97%	3.676.880	0,83	2,47%	3.588.383	0,86
SE	3.506.242	0,73	9,52%	3.201.570	0,72	7,48%	2.978.717	0,72
NORDESTE	81.794.285	17,05%	9,97%	74.377.465	16,69%	7,22%	69.371.944	16,68%

Fonte: Ministério da Economia (2019)

Bahia (R\$ 23,5 bilhões), Pernambuco (R\$ 15,9 bilhões) e Ceará (R\$ 11,9 bilhões) permaneceram como os três principais Estados do Nordeste em termos de arrecadação de ICMS em 2018, refletindo a importância econômica dessas unidades federativas no contexto da Região. Em conjunto, referidos Estados responderam por 62,8% do total recolhido com ICMS no Nordeste em 2018. Seguiram Maranhão (R\$ 7 bilhões), Rio Grande do Norte (R\$ 5,6 bilhões) e Paraíba (R\$ 5,6 bilhões). Em conjunto, as citadas unidades federativas foram responsáveis por 22,4% da arrecadação de ICMS no Nordeste em 2018. Posteriormente, tem-se Piauí (R\$ 4,4 bilhões), Alagoas (R\$ 4 bilhões) e Sergipe (R\$ 3,5 bilhões), que ficaram com 14,8% da arrecadação de ICMS da Região em 2018.

Verifica-se ainda que o Estado da Paraíba elevou sua representatividade sobre a arrecadação total do ICMS na Região Nordeste devido, entre outros fatores, ao crescimento do comércio eletrônico realizado pelos seus consumidores locais.

6.3 ESTUDO SOBRE OS IMPACTOS DA EC 87/15 NO ESTADO DA PARAÍBA

Para realização de uma análise descritiva sobre os impactos promovidos pela Emenda Constitucional nº 87/2015 no Estado do Paraíba, foi determinado o período entre os anos 2013 e 2018. O propósito de lidar com um período de 06 anos é permitir verificar, comparativamente, o comportamento dos dados antes da vigência da norma estudada (2013 a 2015) e os anos 2016 a 2018, período em que se tornou vigente a referida Emenda.

Levando em consideração que os possíveis efeitos distributivos a ser proporcionados pela EC nº 87/2015 só poderão ser verificados com maior precisão após 2019, quando se encerra o seu respectivo período de transição, a análise da arrecadação estadual do ICMS será baseada nos percentuais de partilha do diferencial de alíquotas previstos para os anos de 2016, 2017 e 2018.

A seguir, o Quadro 3 apresenta os valores da arrecadação mensal do ICMS da Paraíba no período destacado:

Quadro 3: Arrecadação de ICMS na Paraíba

	ICMS- 2018	Part (%)	Var (%) (*)	ICMS - 2017	Part (%)	Var (%) (*)	ICMS - 2016	Part (%)	Var (%) (*)
JAN	485.234.813,97	8,58	2,13	475.122.961,00	9,16	12,32	423.010.605,74	8,76	(3,08)
FEV	448.039.177,58	7,93	8,39	413.348.004,83	7,97	4,52	395.466.685,90	8,19	7,61
MAR	424.156.254,68	7,50	5,51	402.021.915,12	7,75	14,22	351.965.939,95	7,29	1,79
ABR	431.877.628,60	7,64	1,61	425.013.776,52	8,19	7,36	395.892.605,91	8,20	2,79
MAI	443.700.840,26	7,85	7,56	412.523.389,05	7,95	7,67	383.121.938,90	7,94	(0,33)
JUN	398.933.257,90	7,06	(3,27)	412.417.858,32	7,95	3,16	399.775.237,26	8,28	8,35
JUL	468.701.679,42	8,29	13,86	411.636.473,20	7,94	3,18	398.943.526,67	8,26	7,01
AGO	457.522.184,92	8,09	11,11	411.768.952,92	7,94	2,64	401.166.677,92	8,31	11,72
SET	513.557.496,80	9,09	17,43	437.336.307,73	8,43	12,21	389.756.989,90	8,07	7,49
OUT	501.414.426,17	8,87	11,83	448.365.730,33	8,64	6,01	422.979.358,85	8,76	9,01
NOV	497.840.018,41	8,81	8,35	459.489.777,77	8,86	7,15	428.814.545,67	8,88	11,19
DEZ	581.302.293,03	10,28	21,59	478.082.317,59	9,22	9,39	437.051.497,39	9,05	13,86
TOTAL	5.652.280.071,74	100	8,97	5.187.127.464,38	100	7,44	4.827.945.610,06	100	6,34

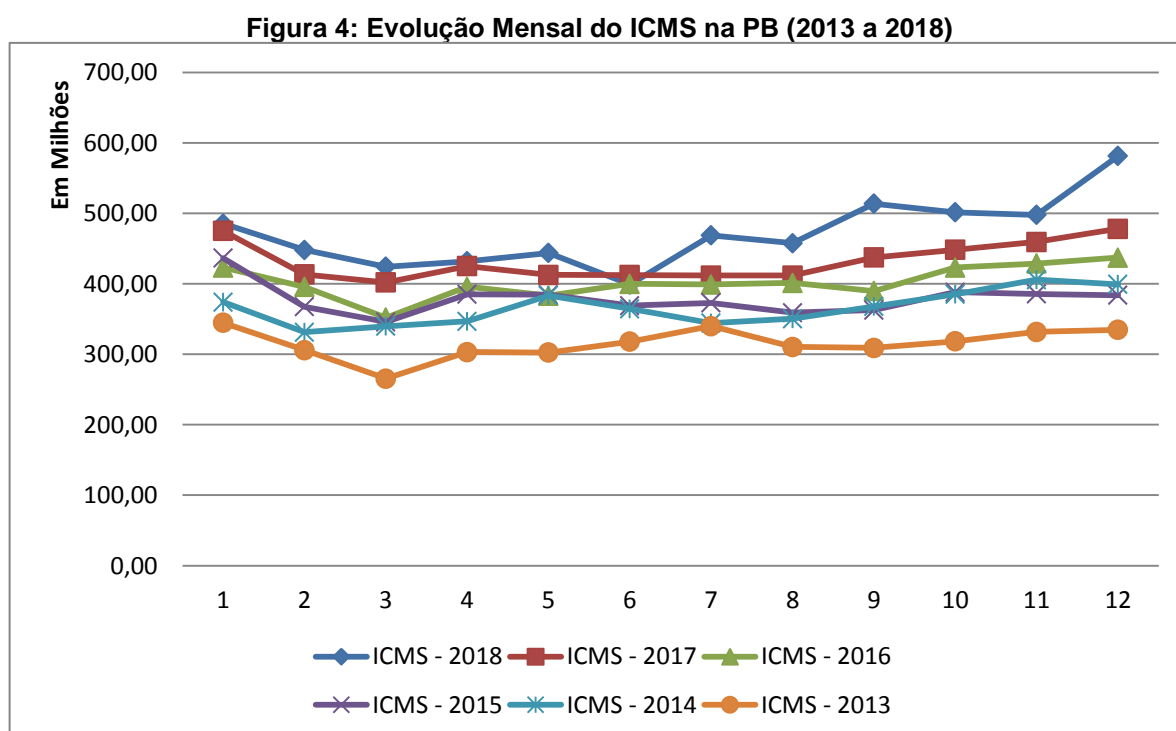
	ICMS - 2015	Part (%)	Var (%) (*)	ICMS - 2014	Part (%)	Var (%) (*)	ICMS - 2013	Part (%)	Var (%) (*)
JAN	436.467.489,33	9,61	16,73	373.910.706,62	8,51	8,49	344.651.840,53	9,11	26,78
FEV	367.506.115,81	8,09	10,91	331.353.193,45	7,54	8,36	305.777.633,15	8,08	20,06
MAR	345.780.064,10	7,62	1,82	339.589.096,42	7,73	27,93	265.452.205,09	7,02	4,31
ABR	385.135.792,69	8,48	11,09	346.689.821,94	7,89	14,4	303.060.300,98	8,01	20,22
MAI	384.408.043,68	8,47	0,26	383.407.910,08	8,73	26,75	302.500.865,65	8,00	16,76
JUN	368.959.196,15	8,13	1,26	364.374.429,51	8,30	14,66	317.798.410,25	8,40	19,48
JUL	372.811.956,61	8,21	8,33	344.151.166,08	7,84	1,25	339.888.333,24	8,98	26,41
AGO	359.070.142,00	7,91	2,46	350.459.479,16	7,98	12,89	310.441.871,23	8,21	17,22
SET	362.582.964,66	7,99	(1,46)	367.946.242,26	8,38	19,06	309.044.855,76	8,17	15,77
OUT	388.019.834,96	8,55	0,73	385.225.476,22	8,77	20,97	318.443.301,43	8,42	12,84
NOV	385.672.553,20	8,49	(4,98)	405.870.244,33	9,24	22,33	331.788.869,84	8,77	12,31
DEZ	383.865.994,27	8,45	(3,82)	399.130.489,77	9,09	19,28	334.626.690,41	8,84	7,23
TOTAL	4.540.280.147,46	100	3,37	4.392.108.255,84	100	16,09	3.783.475.177,56	100	16,47

Fonte: Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (2019)

(*) Percentuais calculados em relação ao mesmo período do ano anterior

Observando o quadro acima, nota-se um aumento na arrecadação do ICMS total entre os anos analisados, sendo que dentre os fatores que contribuíram para este feito, destaca-se a atual sistemática de cobrança trazida pela EC 87/15, visto que parte dos valores, a partir de 2016, são decorrentes das vendas *e-commerce*.

A Figura 4 apresenta a evolução mensal de arrecadação do ICMS no período analisado.



Fonte: Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (2019)

É possível inferir que, conforme Figura 4 acima, o comportamento da arrecadação do ICMS apresenta maior crescimento a partir do mês de julho dos referidos exercícios analisados, onde se conclui que o total de arrecadação de ICMS é relativamente maior no segundo semestre do que no primeiro.

Ademais, o crescimento do comércio eletrônico, principalmente na modalidade de vendas interestaduais no varejo, contribuiu para uma significativa evolução no faturamento apresentado entre os anos 2016 e 2018. Mesmo considerando alguns períodos de crise, com juros altos, dificuldades de crédito, aumento exponencial do dólar, consideráveis taxas de desemprego e crescente inflação, o setor se manteve apresentando resultados positivos.

A fim de um melhor entendimento dos impactos trazidos pela aprovação da EC 87/15 no Estado, o Quadro 4 apresenta os valores da arrecadação do ICMS DIFAL Não-Contribuinte, assim como as respectivas variações mensais nos anos de 2016, 2017 e 2018.

Quadro 4: ICMS DIFAL Não-Contribuinte - EC 87/15

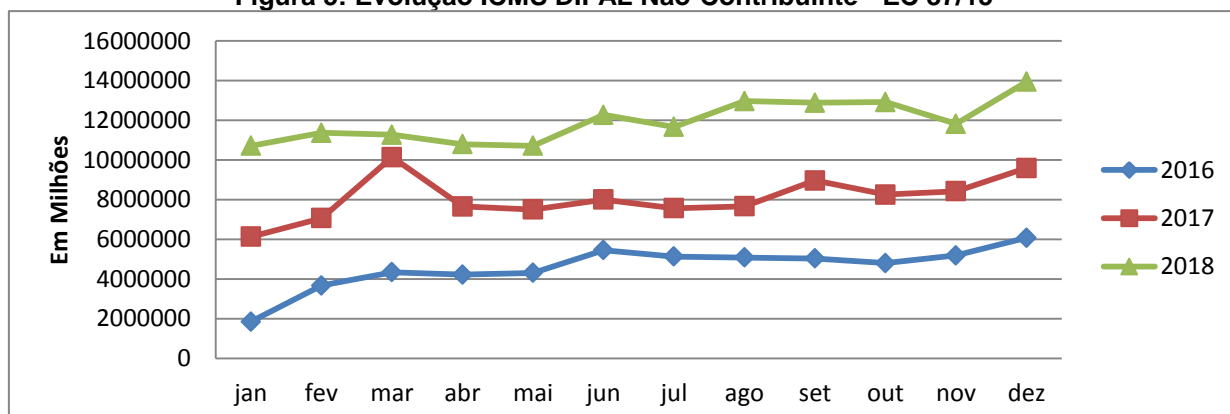
MÊS	2018	VAR (%) (*)	2017	VAR (%) (*)	2016
JANEIRO	10.708.710,11	74,70%	6.129.914,77	230,70%	1.853.591,10
FEVEREIRO	11.360.414,27	60,75%	7.067.274,54	92,67%	3.668.026,32
MARÇO	11.267.527,47	11,20%	10.132.318,12	133,28%	4.343.494,83
ABRIL	10.785.903,05	40,86%	7.657.175,95	81,30%	4.223.394,33
MAIO	10.707.096,63	42,71%	7.502.669,62	74,06%	4.310.480,61
JUNHO	12.260.994,53	53,29%	7.998.660,52	46,67%	5.453.468,23
JULHO	11.660.423,94	54,13%	7.565.203,20	47,39%	5.132.833,59
AGOSTO	12.957.005,09	69,06%	7.663.942,85	50,78%	5.082.966,93
SETEMBRO	12.879.418,11	43,81%	8.956.035,84	77,94%	5.033.171,71
OUTUBRO	12.907.963,42	56,47%	8.249.496,54	71,93%	4.798.237,20
NOVEMBRO	11.816.371,06	40,30%	8.422.475,57	62,29%	5.189.740,95
DEZEMBRO	13.931.175,13	45,29%	9.588.301,11	57,81%	6.075.707,97
TOTAL	143.243.002,81	47,77%	96.933.468,63	75,72%	55.165.113,77

Fonte: Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (2019)

(*) Percentuais calculados em relação ao mesmo período do ano anterior

A Figura 5 apresenta a evolução mensal de arrecadação do ICMS DIFAL/PB (Consumidor Final) no período analisado:

Figura 5: Evolução ICMS DIFAL Não-Contribuinte - EC 87/15



Fonte: Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (2019)

Nota-se que a EC 87/15 trouxe benefícios para o Estado da Paraíba, visto a recente arrecadação do ICMS DIFAL Não-Contribuinte que, nos anos seguintes a sua vigência, passou de R\$ 55 milhões em 2016 para R\$ 96 milhões em 2017, alcançando o valor de R\$ 143 milhões em 2018.

Assim, de acordo com o Quadro 4, pode-se destacar o impacto positivo da EC 87/15 para o Estado da Paraíba, uma vez que entre janeiro de 2016 a dezembro de 2018, houve ingresso de recursos no valor de R\$ 295 milhões, aproximadamente.

Por fim, importante destacar a participação percentual do ICMS DIFAL/PB Não-Contribuinte no total da arrecadação do ICMS no Estado da Paraíba, conforme Quadro 05 abaixo:

Quadro 5: Participação DIFAL EC 87/15 na Arrecadação ICMS/PB

	ARRECADAÇÃO ICMS PB	DIFAL EC 87/15	PART (%)
2018	5.652.280.071,74	143.243.002,81	2,53%
2017	5.187.127.464,38	96.933.468,63	1,87%
2016	4.827.945.610,06	55.165.113,77	1,14%

Fonte: Secretaria de Estado da Receita da Paraíba (2019)

Com efeito, verifica-se, de acordo com o Quadro 5, aumento na participação do ICMS DIFAL Não Contribuinte na arrecadação total do ICMS no Estado da Paraíba, passando de 1,14% em 2016 para 1,87% em 2017, atingindo o percentual de 2,53% em 2018.

Cumprir informar ainda a regra de transição prevista no Convênio ICMS 93/15. Nesse sentido, em 2016, pertenceu à Paraíba apenas 40% do DIFAL das aquisições interestaduais realizadas por consumidor final não contribuinte do ICMS. Em 2017, esse percentual aumentou para 60% e no ano de 2018, correspondeu a 80% do montante.

Ademais, a arrecadação tende a aumentar, uma vez que se verifica o crescimento da economia e a consolidação do comércio eletrônico, além do que, a partir de 2019, 100% do diferencial de alíquotas das operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS pertencerá à Paraíba.

Diante desse cenário favorável, a arrecadação obtida poderá ser utilizada em prol da sociedade, na aplicação em serviços públicos essenciais, como saúde, segurança e educação, tornando-se, assim, uma nova fonte de captação de recursos.

Dessa forma, com a promulgação da EC 87/15, os Estados destinatários, como os da Região Nordeste, em especial o da Paraíba, foram beneficiados diante da participação que lhes foram concedidas com a partilha do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não-contribuinte, assegurando, dessa forma, maior equilíbrio econômico entre os Estados.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As relações de consumo sempre foram influenciadas pelo surgimento de novas tecnologias que propiciam ao consumidor novos meios de aquisição e de utilização de bens e serviços. Nos últimos anos, verificou-se o crescente número de operações comerciais interestaduais, sobretudo no que diz respeito ao *e-commerce*. Essas transformações no cenário socioeconômico acarretaram a necessidade de atualização do sistema tributário brasileiro, em particular, do ICMS.

Com o forte crescimento do comércio eletrônico, as pessoas cada vez mais realizando compras de forma não presencial nos estabelecimentos e sim pela internet, os Estados destinatários começaram cada vez mais, de forma gradativa, a perder mais receita proveniente do ICMS, tendo sido diminuídas consideravelmente o volume de operações interestaduais para compra de produtos.

Nesse contexto, verificou-se que a Emenda Constitucional 87/15 alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto. O ICMS, então, passou a ser partilhado entre o Estado de origem e o Estado de destino, diferentemente da regra anterior, em que o imposto ficava integralmente para o Estado de origem.

A EC 87/2015 surgiu após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do Protocolo ICMS 21/11, uma vez que as alterações necessárias no plano de ICMS deveriam advir de uma emenda à Constituição. Logo, referida Emenda Constitucional nasceu como uma tentativa de apaziguar a guerra fiscal entre os Estados produtores e consumidores.

Com efeito, observa-se que os Estados consumidores foram impactados positivamente com a promulgação da EC 87/15, visto que provocou uma redução do desequilíbrio em sua arrecadação em relação a dos entes federativos mais favorecidos, com destaque para os Estados das regiões Norte e Nordeste que, como visto, passaram a ter mais recursos, no anseio que esses ganhos sejam empregados no desenvolvimento dessas regiões.

Como visto, a EC 87/15 trouxe benefícios para o Estado da Paraíba, visto o aumento da arrecadação do ICMS, através da nova modalidade ICMS DIFAL/PB

não-contribuinte que, nos anos seguintes a sua vigência, acarretou incremento de aproximadamente R\$ 295 milhões ao erário paraibano.

Ademais, essa arrecadação tende a crescer, uma vez que se verifica o crescimento da economia e a consolidação do comércio eletrônico, além do que, a partir de 2019, 100% do diferencial de alíquotas pertencerá ao Estado de destino das operações interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS.

Portanto, diante do estudo realizado e em razão do crescimento do comércio eletrônico, com destaque para o aumento verificado na região Nordeste, além das outras formas de comércio interestadual, entendemos ser de crucial importância para o atual cenário econômico medidas como a EC 87/15, que visem redistribuir a arrecadação tributária de forma justa, não privilegiando apenas os estados industrializados, mas também os consumidores, imprescindíveis para o crescimento socioeconômico do país.

Por fim, importante destacar a limitação encontrada no presente trabalho no que diz respeito à impossibilidade de separação, na arrecadação do DIFAL, dos valores referentes ao que de fato pertence ao comércio eletrônico, bem como às demais formas de cobrança nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Como sugestão para futuras pesquisas, pode ser elaborado estudo sobre o levantamento quantitativo das vendas do *e-commerce* que tenha como destino o Estado da Paraíba e sua evolução no decorrer dos próximos anos, uma vez que, encerrado o período de transição, não haverá mais o incremento de 20% na arrecadação tributária do Estado verificado no período entre 2016 e 2018. Espera-se que este trabalho contribua trazendo informações aos interessados para desenvolvimento e ampliação do assunto.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3.ed. Rio de Janeiro: Método, 2009.

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet**. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico, 2011. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/18734/a-reparticao-do-icms-nas-vendas-pela-internet> Acesso em 17 dez. 2018.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 16 dez. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre as relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 16 dez. 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Acervo: Legislação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm. Acesso em: 16 dez. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm Acesso em: 17dez. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de Janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 17 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.628/DF**. Relatoria Ministro Luiz Fux. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>
Acesso em: 09 jan 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.713/DF**. Relatoria Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=282111148&tipoApp=.pdf> Acesso em 09 jan. 2019.

CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasi, 1983.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015**. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8/3>. Acesso em 18 dez. 2018.

CONFAZ. **Protocolo de ICMS 21, de 01 de abril de 2011**. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. ICMS. Protocolos. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11 Acesso em 18 dez. 2018.

CONFAZ. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15. Acesso em: 18 dez. 2018.

EBIT. **Webshoppers**. 38. ed. São Paulo: Ebit, 2019. Disponível em: <http://www.ebit.com.br/webshoppers>. Acesso em: 04 jan. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 13. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2017.

MIRANDA, Lucas de Araújo Santos. **Os Impactos da Emenda Constitucional nº 87 de 2015 no E-Commerce.** Disponível em: http://nippromove.hospedagemdesites.ws/anais_simposio/arquivos_up/documentos/artigos/e1bdedbe83742d73f55fc9efd476c262.pdf. Acesso em 17 dez. 2018.

NETO, Aluísio. **Comentários a EC nº 87/2015 – ICMS.** Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/comentarios-a-ec-no-872015-icms/> Acesso em: 10 jan. 2019.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUSA, André Marinho Medeiros Soares. **O Comércio Eletrônico e o ICMS: A Concretização do Federalismo Fiscal à luz da Emenda Constitucional 87/2015.** Disponível em: <http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/265/272>. Acesso em 16 dez. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Novo regime do ICMS nas operações interestaduais (EC 87/2015)** Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/novo-regime-do-icms-nas-operacoes-interestaduais-ec-872015/15286>. Acesso em: 15 jan. 2019.

VISSOTTO, Elisa Maria; BIONATI, Bruno Batista. **Comércio Eletrônico.** Frederico Westphalen. Universidade Federal de Santa Maria, 2013. Disponível em <https://docplayer.com.br/2775893-Comercio-eletronico-elisa-maria-vissotto-bruno-batista-boniatati.html>. Acesso em: 16 dez. 2018.

ANEXO A: EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15

Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015Produção de efeito

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da [Constituição Federal](#) passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 155.....

.....

§ 2º.....

.....

[VII](#) - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

[VIII](#) - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

....."(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"[Art. 99](#). Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro

Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Brasília, em 16 de abril de 2015.

Mesa da Câmara dos Deputado

Deputado EDUARDO CUNHA
Presidente

Deputado WALDIR MARANHÃO
1º - Vice- Presidente

Deputado GIACOBO
2º - Vice- Presidente

Deputado BETO MANSUR
1º - Secretário

Deputado FELIPE BORNIER
2º - Secretário

Deputada MARA GABRILLI
3ª - Secretária

Deputado ALEX CANZIANI
4º - Secretário

Mesa do Senado Federal

Senador RENAN CALHEIROS
Presidente

Senador JORGE VIANA
1º - Vice- Presidente

Senador ROMERO JUCÁ
2º - Vice- Presidente

Senador VICENTINHO ALVES
1º - Secretário

Senador ZEZE PERRELLA
2º - Secretário

Senador GLADSON CAMELI
3º - Secretário

Senadora ÂNGELA PORTELA
4ª - Secretária